

ROMÂNIA
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
SECȚIA CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

Decizia nr. 4753

Dosar nr. .X./2011

Ședința publică de la 10 decembrie 2014

Președinte: .X.	- Judecător
.X.	- Judecător
.X.	- Judecător
.X.	- Magistrat asistent

La data de 26 noiembrie 2014, s-au luat în examinare recursurile declarate de pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală și de reclamanta .X. S.A. împotriva Sentinței nr. .X. din 23 aprilie 2013 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a Contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile au fost consemnate în încheierea de ședință de la acea dată (încheiere care face parte integrantă din prezenta decizie), când - având nevoie de timp pentru a delibera și pentru a da posibilitatea părților să depună concluzii scrise - Înalta Curte a amânat pronunțarea pentru 3 decembrie 2014 și apoi pentru azi, 10 decembrie 2014, dată la care a hotărât următoarele:

ÎNALTA CURTE,

Deliberând asupra prezentului recurs,

Din examinarea actelor și lucrărilor dosarului, constată următoarele:

I. Procedura în fața primei instanțe

1. Circumstanțele cauzei

Prin acțiunea înregistrată la data de 3.01.2011 pe rolul Curții de Apel .X. sub nr. .X./2011 și precizată la 24.10.2011 (fila 555 dosar fond), reclamanta .X. S.A. a solicitat instanței, în contradictoriu cu pârâții ANAF Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili și ANAF Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor: **1. anularea în parte a Deciziei nr. 376/2011** emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală în soluționarea contestației administrative; **2. anularea în parte a Deciziei de Impunere nr. .X./24.11.2010** emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în temeiul Raportului de inspecție fiscală nr. .X./24.11.2010 și, „în subsidiar”, **2.1. anularea în parte a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./24.11.2010**, în privința obligațiilor fiscale suplimentare de plată (impozite, contribuții cu caracter social și accesorii), în sumă totală de .X. lei, si pe cale de consecință, **2.2. exonerarea reclamantei de plata sumei totale de .X. lei.**

3. Dacă se admit cererile anterior menționate, să se dispună: 3.1. anularea în parte a Deciziei de Impunere nr. .X./24.11.2010 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în

temeiul Raportului de inspecție fiscală nr. .X./24.11.2010 și, în subsidiar, **3.2. anularea Raportului de inspecție fiscală nr. .X./24.11.2010** cu privire la: **3.3. impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor** (01.01.2005 -31.12.2009) prin care organul de inspecție fiscală a recalculat impozitul pe veniturile din salarii cu contribuțiile sociale aferente premiilor acordate salariaților din profit, prin stabilirea unui impozit declarat în plus pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în cuantum de .X. lei (aferent unei baze impozabile stabilite suplimentar în cuantum de .X. lei); **3.4.** Diferența stabilită în minus a impozitului pe profit în suma de .X. lei ca urmare a recunoașterii unei părți din contribuțiile sociale calculate suplimentar drept cheltuieli deductibile. Ulterior precizării de acțiune (24.10.2011) în urma reverificării, a fost emisă Decizia de impunere nr. F-.X./22.11.2011 care a admis diminuarea impozitului pe profit cu .X. lei.

4. anularea în tot a Deciziei nr. .X./24.11.2010 și, în subsidiar, a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./24.11.2010 cu privire la impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor (01.01.2005 - 31.12.2009) prin care organul de inspecție fiscală a recalculat impozitul pe veniturile din salarii, pentru punctul de lucru .X., cu contribuțiile sociale aferente premiilor acordate salariaților din profit, prin stabilirea unui impozit declarat în plus pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în cuantum de 4.069 lei (aferent unei baze impozabile stabilite suplimentar în cuantum de 25.430 lei).

5. Obligarea părților la plata cheltuielilor de judecată.

2. Soluția instanței de fond

Curtea de Apel .X. – Secția a VIII-a Contencios administrativ și fiscal a admis în parte acțiunea precizată formulată de reclamantă, a anulat în parte Decizia nr. 376/2011 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală și, în parte, Decizia de impunere nr. .X./24.11.2010 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, precum și Raportul de inspecție fiscală nr. .X./24.11.2010, în ceea ce privește următoarele sume: .X. lei impozit pe venituri din dividende distribuite persoanelor fizice; .X. lei impozit pe venituri din dividende distribuite persoanelor juridice; .X. lei majorări și penalități aferente impozitului pe veniturile obținute de către nerezidenți persoane juridice; .X. lei majorări și penalități aferente impozitului pe veniturile obținute de către nerezidenți persoane fizice;

A respins, în rest, acțiunea, ca neîntemeiată și a obligat părțile, în solidar, la plata către reclamantă a următoarelor cheltuieli de judecată: taxă de timbru 8 lei, timbru judiciar 0,5 lei; onorariu expert contabil .X. lei și onorariu avocat .X. lei.

Pentru a hotărî astfel, în ceea ce privește contribuțiile sociale calculate suplimentar în cuantum de .X. lei, instanța de fond a reținut că organul de inspecție a recalificat sumele de bani acordate salariaților și administratorilor societății cu titlu de participare la profit în "fond de premii"; ca urmare, a considerat cheltuiala respectivă drept fiscal deductibilă, a calculat asupra acestor sume toate contribuțiile sociale, cu accesorii, cu excepția contribuției de asigurări sociale de sănătate, plătite la timpul respectiv de către societate, argumentul utilizat de către inspecția fiscală fiind modificarea operată în anul 2003 asupra textului art. 178 alin. (4) din Legea nr.

31/1990, în urma căreia a fost suprimată dispoziția care prevedea în mod expres participarea la profit și a altor persoane decât acționarii/asociații.

Organele de inspecție fiscală au reconsiderat sumele acordate salariaților cu titlu de participare la profit și le-au încadrat ca premii de natura veniturilor asimilate salariilor, în baza art.67 și art.178 alin.(4) devenit art.183 alin.(4) urmare a republicării, din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.21 din IAS 19.

La art.178 alin.(4) din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, act normativ aplicabil atât societăților comerciale cu capital de stat, cât și celor cu capital privat, în vigoare pe perioada 1990-2003 se prevedea:

"Fondatorii, administratorii și personalul societății vor participa la beneficii, dacă aceasta este prevăzută în actul constitutiv ori, în lipsa unor asemenea prevederi, a fost aprobată de adunarea generală extraordinară."

Ulterior, prevederile art.178 alin.(4) din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale au fost modificate și completate prin Legea nr. 161/2003 privind unele măsuri pentru asigurarea transparenței în exercitarea demnităților publice, a funcțiilor publice și în mediul de afaceri, prevenirea și sancționarea corupției, publicată în Monitorul Oficial al României nr.279 din 21 aprilie 2003, astfel:

"Fondatorii vor participa la profit, dacă acest lucru este prevăzut în actul constitutiv ori, în lipsa unor asemenea prevederi, a fost aprobat de adunarea generală extraordinară."

Textul art. 178 alin. 4 (devenit art. 183 alin. 4 din Legea nr. 31/1990) și-a menținut conținutul, citat în paragraful imediat anterior, pe tot parcursul perioadei avute în vedere în raportul de inspecție fiscală.

La art.67 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede: "Cota-parte din profit ce se plătește fiecărui asociat constituie dividend.

(2) Dividendele se plătesc asociaților proporțional cu cota de participare la capitalul social vărsat, dacă prin actul constitutiv nu se prevede altfel..".

Așa fiind, instanța de fond a constatat că, din textele de lege citate, rezulta că doar fondatorii societăților comerciale pot primi cota-parte din profit, proporțional cu cota de participare la capitalul social vărsat, voința legiuitorului fiind de a exclude, începând cu data de 21.04.2003, data publicării în Monitorul Oficial al României a Legii nr. 161/2003, posibilitatea ca salariații/administratorii societăților comerciale să participe la profit, cu excepțiile prevăzute de lege.

Sumele cuvenite pentru participarea salariaților la profit reprezintă venituri realizate urmare calității de salariat potrivit art. 55 alin. (1) din Codul fiscal, însă aceasta nu înseamnă ca textul Codului fiscal este în contradicție cu dispozițiile în materie (art. 178 alin. 4) din Legea nr. 31/1990), dat fiind faptul că textele în materie de reglementare diferită, iar textul Codului fiscal nu face decât să confere haina legislativă situației în care salariații societăților comerciale au participat la profit în condițiile legii (adică Legii nr. 31/1990 sau altor dispoziții speciale care le-ar conferi acest drept), fiind de la sine înțeles că legiuitorul fiscal nu poate conferi mai multe drepturi decât o face legiuitorul societar.

Instanța de fond nu a reținut susținerea societății potrivit căreia modificarea legii pensiilor prin Legea nr.263/2010 reprezintă o recunoaștere a posibilității societăților private de a acorda salariaților cota parte din profit pentru perioada supusă verificării și numai începând cu data de 01.01.2011 salariații beneficiari ai OG 64/2001 sunt scutiți de la plata contribuțiilor, întrucât prin completarea adusa de Legea nr.263/2010 în sensul "Contribuția de asigurări sociale nu se datorează pentru sumele reprezentând: c) Participarea salariaților la profit potrivit OG 64/2001...", legiuitorul confirmă caracterul limitativ al societăților ce pot repartiza salariaților săi cota parte din profitul net începând cu 01.01.2004, respectiv "societățile naționale, companiile naționale și societățile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat, precum și regiile autonome care s-au angajat și au stabilit prin bugetele de venituri și cheltuieli obligația de participare la profit, ca urmare a serviciilor angajaților lor în relație cu acestea"

Astfel, pentru societățile comerciale cu capital privat, odată cu modificarea Legii nr.31/1990 prin Legea nr. 161/2003 nu mai exista cadru legal privind repartizarea profitului către salariații săi, cu excepția salariaților societăților menționate în mod expres prin OG 64/2001, salariații din societățile cu capital privat neavând dreptul de participare la profit, ci doar la premii supuse regimului curent de impozitare al veniturilor asimilate salariilor.

Referitor la Ordonanța Guvernului nr. 64/2001 privind repartizarea profitului la societățile naționale, companiile naționale, societățile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat, precum și la regiile autonome, reclamanta arată ca structura sa este capital integral privat și ca aceasta nu intra în sfera de aplicare a OG nr. 64/2001.

Instanța a apreciat că din analiza comparată a Legii nr. 31/1990 și OG nr. 64/2001 rezultă că regula generală o constituie imposibilitatea participării salariaților la profit, iar excepția o reprezintă salariații din companiile de stat.

În consecință, prevederile din Legea nr. 130/1996 privind contractul colectiv de muncă și prevederile Contractului Colectiv de Muncă Unic încheiat la nivel național (și cel la nivel de unitate) nu pot produce efecte și în cazul salariaților companiilor private, întrucât încalcă prevederile legii societăților comerciale. Pentru aceste motive, instanța de fond a apreciat ca neîntemeiate argumentele reclamantei (dublate de opinia dlui prof Vida) cu privire la acest aspect.

În ceea ce privește argumentul reclamantei ca recalificarea efectuată de organul fiscal este eronată, s-au reținut dispozițiile art.11 Cod fiscal (forma în vigoare la data emiterii deciziei de impunere contestate): „Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”.

Astfel după cum instanța a arătat, pentru societățile comerciale cu capital privat, odată cu modificarea Legii nr.31/1990 prin Legea nr. 161/2003 nu mai exista cadru legal privind repartizarea profitului către salariații săi, cu excepția salariaților

societăților menționate în mod expres prin OG 64/2001, salariații din societățile cu capital privat neavând dreptul de participare la profit, ci doar la premii supuse regimului curent de impozitare al veniturilor asimilate salariilor.

S-a reținut, deci, că participarea salariaților la profitul societății de investiții financiare constituie acordare de premii, sumele primite fiind de natura veniturilor asimilate salariilor, pentru care se datorează contribuții la asigurările sociale și fondurile speciale.

Cât privește impozitul în quantum total de .X. lei, pe dividende distribuite persoanelor fizice române și persoanelor juridice române, instanța a reținut că este în afara disputei dintre părți faptul că sumele contestate .X. lei+.X. lei s-ar fi achitat în termen legal de către reclamanta (aspect reținut și de expertul contabil desemnat).

Prin Raportul de inspecție fiscală s-a constatat faptul că pentru impozitul datorat în luna noiembrie 2009 în suma de .X. lei, societatea a declarat prin Declarația cod 100 suma de .X. lei, iar ulterior a întocmit o nouă declarație inițială pentru alte obligații nedeclarate pentru luna curentă în care a înscris și diferența de .X. lei, reprezentând impozit pe dividende distribuite persoanelor fizice și juridice române, dar care nu a fost preluată în fișa pe plătitor, societatea având obligația întocmirii unei declarații rectificative cod 710 în conformitate cu prevederile art.84 din OG nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

A fost constatată întemeiată critica reclamantei, reținându-se că pârâta în mod nejustificat a stabilit în mod suplimentar suma totală de plată cu acest titlu de .X. lei prin Decizia de impunere nr. .X./24.11.2010, întrucât era deja achitată, bugetul statului nu a suferit nicio vătămare, iar inserarea respectivului impozit în cuprinsul deciziei de impunere, în condițiile achitării lui anterioare, nu face decât ca organul fiscal să impună reclamantei, practic, să facă o plată nedatorată.

Referitor la legalitatea și temeinicia impozitului stabilit pentru veniturile obținute din România de nerezidenți, instanța de fond a reținut, similar cu situația privind impozitul pe dividende distribuite persoanelor fizice și persoanelor juridice române, că necontestat faptul că suma de .X. lei s-ar fi achitat în termen legal de către reclamanta (aspect reținut și de expertul contabil desemnat).

Cu privire la nedeclararea impozitului pe dividende persoane juridice nerezidente, urmare a regularizării impozitului virat în plus, efectuată de contribuabil „prin nerespectarea prevederilor art. 118 alin. 1 din Legea nr. 571/2003, actualizată”, instanța de fond a reținut că în discuție este suma de .X. lei și că, așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală, este vorba de sume plătite eronat în plus la bugetul statului (iar nu de sume reținute în plus de reclamantă) deoarece la momentul plății veniturilor către nerezidenți erau îndeplinite condițiile pentru aplicarea cotei mai favorabile din convențiile de evitare a dublei impuneri, iar reclamanta a plătit în mod eronat un impozit mai mare.

Or, nefiind un impozit reținut în plus în numele nerezidenților, nu se pune problema unui impozit de restituit pentru care ar fi fost necesară respectarea vreunei formalități.

În privința cheltuielilor de judecată, instanța a reținut că acestea sunt datorate de pârâtă în baza art. 274 alin. 1 și art. 276 din Codul de procedură civilă în mod proporțional cu pretențiile admise și a apreciat că, în raport cu complexitatea ridicată a litigiului, raportat la termenele de judecată acordate, la care reclamanta a fost reprezentată și a îndeplinit acte de procedură ample, suma de .X. lei reprezentând 10% din onorariul de avocat nu este doar proporțională cu pretențiile admise, dar și rezonabilă în raport cu apărarea asigurată (și pentru care se poate acorda onorariul avocațial, în limita pretențiilor admise). S-a acordat, de asemenea, și un procent de 10% din onorariul de expert.

3. Calea de atac exercitată

Împotriva acestei sentințe, a declarat *recurs reclamanta .X. SA*, întemeiat pe art.304 pct.9 din Codul de procedură civilă.

În dezvoltarea acestui motiv de recurs, reclamanta a invocat aplicarea greșită de către instanța de fond a fostului art.178 alin.4, devenit art.183 alin.4 și art.67 alin.1, 2 din Legea nr.31/1990, care a condus la concluzia eronată că aceste texte legale interzic administratorilor și personalului societății să participe la profitul acesteia, ceea ce adaugă la lege o interdicție care nu există.

A susținut reclamanta și că a fost interpretat greșit, sui-generis, art.55 Cod fiscal și principiul egalității fiscale.

De asemenea, instanța de fond a ajuns la concluzia greșită că doar în societățile la care se referă OG nr.64/2001 se permite participarea salariaților la profit, încălcându-se astfel principiul nediscriminării.

Tot greșit a fost interpretată și aria de aplicare a prevederilor Contractului Colectiv de Muncă Unic încheiat la nivel național și cel la nivel de unitate.

În sfârșit, în mod greșit instanța a confirmat erorile de recalificare ale organului fiscal și nu a ținut seama de concluziile obiectivelor 1, 3 ale expertizei fiscale.

Împotriva sentinței curții de apel a declarat *recurs și pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală*, invocând motivul de recurs reglementat de art.304 pct.9 din Codul de procedură civilă, respectiv, hotărârea a fost dată cu aplicarea greșită a legii în ceea ce privește impozitul pe dividende distribuite persoanelor fizice și juridice române în cuantum total de .X. lei, impozitul pe veniturile din dividende obținute din România de persoane fizice nerezidente în cuantum de .X. lei și majorările de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe veniturile nerezidenților, recurenta reiterând apărările în fapt și în drept formulate în prima instanță.

De asemenea, aplicarea greșită a legii a fost invocată și cu privire la obligația de plată a sumei de .X. lei reprezentând cheltuieli de judecată.

II. Procedura în fața instanței de recurs

La data de 6.10.2014, recurenta pârâtă ANAF a depus *întâmpinare*, solicitând respingerea recursului declarat de .X. SA ca nefondat.

La rândul său, recurenta reclamantă a formulat *întâmpinare* la data de 9.10.2014, solicitând respingerea ca nefondat a recursului declarat de recurenta pârâtă ANAF și obligarea acesteia din urmă la plata cheltuielilor de judecată.

De asemenea, la data de 14.10.2014, recurenta reclamantă .X. SA a formulat *cerere de sesizare a Curții Constituționale* cu soluționarea excepției de neconstituționalitate a art.183 alin.4 din Legea nr.31/1990, care contravine art.41 alin.5, art.44, art.53, art.16 alin.1, art.135 alin.1, alin.2 lit.a din Constituția României raportat la art.11, art.20 din Constituție și la art.14 din Convenția pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale, art.1 din Protocolul nr.12 adițional la Convenție, art.44 alin.1, 2 teza I din Constituție raportat la art.11, art.20 din Constituție și la art.1 alin.1 din Protocolul nr.1 adițional la Convenție.

Totodată, a solicitat *suspendarea judecării* în temeiul art.244 pct.1 Cod procedură civilă până la soluționarea excepției de neconstituționalitate.

La 19.11.2014, recurenta pârâtă ANAF a depus *punct de vedere* în sensul respingerii excepției de neconstituționalitate.

În ședința publică din 26.11.2014, Înalta Curte a respins ca inadmisibilă cererea de sesizare a Curții constituționale și, în consecință, și cererea de suspendare a judecării, pentru motivele arătate în încheierea de ședință de la acea dată.

Recurenta reclamantă .X. SA a depus *concluzii scrise* la data de 2.12.2014, solicitând admiterea recursului său și modificarea sentinței recurate în sensul admiterii în totalitate a acțiunii, iar în subsidiar, (prin prisma modificărilor aduse de OUG nr.91/2007", modificarea sentinței „cel puțin cu privire la obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală în suma totală de .X. lei, din care .X. lei reprezentând contribuții cu caracter social pentru perioada 01.01.2005 – 31.12.2007 și .X. lei cu titlu de penalități de întârziere nedatorate”.

III. Considerentele Înaltei Curți asupra recursurilor

1. Recursul reclamantei .X. SA

Invocarea de către recurenta reclamantă a motivului de recurs reglementat de art.304 pct.9 cu referire la art.178 alin.4, devenit art.183 alin.4, și art.67 alin.1, 2 din Legea nr.31/1990, în sensul greșitului considerent al instanței că aceste texte legale interzic administratorilor și personalului societății să participe la profitul acesteia, este neîntemeiată.

Interpretarea sistematică, corelată, a actelor normative incidente în situația litigioasă conduce, într-adevăr, la concluzia pe care instanța de fond a argumentat-o logic și exhaustiv, spre deosebire de recurenta reclamantă, care nu a fost în măsură să justifice în mod rezonabil raționamentul său contrar.

Astfel, art.178 alin.4 din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale a stipulat expres, până la modificările aduse de Legea nr.161/2003, dreptul administratorilor și al personalului societății (cu capital de stat sau privat) de a participa – alături de fondatori - la beneficii, în situația în care acest drept de participare la profit este prevăzut în actul constitutiv ori a fost hotărât de adunarea generală extraordinară, iar ulterior textul legal a prevăzut acest drept doar pentru fondatori, fără ca în lege să mai fie prevăzut vreun alt text care să se refere la un astfel de drept al personalului angajat.

Noua formulare a art.178 alin 4 (devenit art.183 alin.4) din Legea nr.31/1990 nu vine în contradicție, ci se corelează cu prevederile art.67 alin.1, 2 din același act normativ, care se referă la cota-parte din *profit* ce se plătește fiecărui *asociat*, proporțional cu *cota de participare la capitalul social vărsat*.

Nici argumentul recurenteii reclamante referitor la interpretarea greșită a art.55 Cod fiscal de către instanța de fond nu poate fi reținut.

Acest text legal reglementează impozitarea veniturilor asimilate salariilor, cum este cazul sumelor repartizate din profitul net, aspectul fiind unul pur fiscal și aplicându-se în măsura în care există situațiile premise respective, neexistând nicio rațiune pentru care o dispoziție fiscală să fie considerată ca fiind creatoare de drepturi în materia societăților sau a dreptului muncii.

Critica privind greșita concluzie că doar în societățile la care se referă OG nr.64/2001 se permite participarea salariaților la profit, întrucât s-ar încălca principiul nediscriminării nu este justificată.

Mentținerea reglementării speciale a participării la profit doar a salariaților din societățile cu capital integral sau majoritar de stat cuprinsă în OG nr.64/2001 este un argument în plus în favoarea interpretării potrivit căreia, prin modificările aduse Legii nr.31/1990, s-a urmărit excluderea salariaților societăților cu capital privat de la repartizarea profitului în forma prevăzută anterior, iar neconstituționalitatea prevederilor OG nr.64/2001 nu a fost declarată până în prezent.

Înalta Curte apreciază totodată că - în condițiile în care Contractul Colectiv de Muncă Unic încheiat la nivel național, ca și cel încheiat la nivel de unitate, trebuie să respecte legislația în vigoare, iar aceasta nu mai oferă temei pentru repartizarea profitului către salariații societăților cu capital privat - este irelevant dacă acestea prevăd sau nu o astfel de repartizare.

Având în vedere situația de fapt și de drept expusă, susținerea recurenteii privind lipsa de temei a recalificării veniturilor de către organul fiscal și greșita confirmare a acestei recalificări de către instanța de fond nu poate fi primită.

Cât privește faptul că instanța de fond "nu a ținut seama de concluziile obiectivelor 1, 3 ale expertizei fiscale", Înalta Curte arată, în primul rând, că instanța nu este ținută de concluziile expertizei, în măsura în care acestea sunt contrazise de situația de fapt reținută pe baza celorlalte mijloace de probă sau a dispozițiilor legale incidente, iar atributul interpretării și aplicării legii aparține instanței de judecată, și nu expertului contabil.

În speță, în mod corect prima instanță a considerat că nu poate reține concluziile respectivelor obiective ale expertizei fiscale, de vreme ce ele porneau de la o premisă ce s-a stabilit că nu este incidentă în cauză, aceea a participării la profit a salariaților societății.

Referitor la cererea *subsidiară* formulată de recurenta reclamantă, reiterată și prin *concluziile scrise*, ca "prin prisma modificărilor aduse de OUG 91/2007 art.7 alin.1 din Legea nr.200/2006 începând cu 1.01.2008", să se dispună anularea actului contestat pentru contribuțiile cu caracter social din perioada 1.01.2005 – 31.12.2007 (*.X. lei*) și penalitățile aferente (*.X.lei*), Înalta Curte constată că o astfel de cerere nu

poate fi primită, întrucât din actele cauzei rezultă că, în urma admiterii parțiale a contestației administrative formulate de reclamantă împotriva Deciziei nr..X./2010, organul fiscal a procedat, potrivit legii, la recalcularea sumelor datorate pe perioada 2005-2009 (care include și perioada solicitată de recurenta-reclamantă), emițând Decizia F.X./22.11.2011, supusă unei proceduri de contestare administrativă și, ulterior, judiciară distinctă.

În concluzie, Înalta Curte constată că niciuna dintre criticile formulate de recurenta reclamantă nu este întemeiată, pentru a se justifica admiterea recursului.

2. Recursul declarat de pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală

Recurenta pârâtă susține că hotărârea a fost dată cu aplicarea greșită a legii în ceea ce privește impozitul pe dividende distribuite persoanelor fizice și juridice române în cuantum total de .X. lei, precum și în privința impozitului pe veniturile din dividende obținute din România de persoane fizice nerezidente în cuantum de .X. lei.

Sub acest aspect se susține că organul fiscal a procedat corect la stabilirea obligației suplimentare de plată, întrucât reclamanta nu a declarat aceste impozite pe dividende potrivit art.63 alin.1 și art.93 Cod fiscal și, respectiv, art.116 alin.1, 5 din Codul fiscal.

Înalta Curte reține că legea fiscală sancționează cu aplicarea unor majorări/penalități de întârziere doar neachitarea în termen a impozitelor, nu și nedeclararea sau declararea necorespunzătoare (pe alt formular) a acestora, ceea ce urmărește în principal legiuitorul fiind colectarea la timp a sumelor datorate bugetului de stat.

De asemenea, constată că recurenta reclamantă a declarat impozitele respective prin declarații cod 100 subsecvent declarațiilor inițiale, și nu prin declarații rectificative cod 710, motiv pentru care acestea nu au fost preluate în evidența fiscală.

Pe de altă parte, din concluziile raportului de expertiză fiscală întocmit în cauză, reiese că sumele datorate cu aceste titluri au fost integral achitate în termenul legal, aspect recunoscut cel puțin indirect și de recurenta-pârâtă, care nu a stabilit majorări de întârziere pentru aceste sume.

Or, câtă vreme rațiunea și scopul legii, de colectare la bugetul de stat a impozitului pe respectivele categorii de venituri au fost atinse și s-au materializat în achitarea integral și la timp a sumelor datorate, apare ca lipsită de orice fundament juridic și logic emiterea unei decizii de impunere pentru aceste sume, care ar urma, practic, să fie achitate încă o dată.

Referitor la critica întemeiată pe art.304 pct.9 din Codul de procedură civilă, în sensul că hotărârea a fost dată cu aplicarea greșită a legii în ceea ce privește majorările de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe veniturile nerezidenților, Înalta Curte apreciază că nici aceasta nu poate fi reținută.

Astfel, din Raportul de expertiză fiscală (concluzia la obiectivul nr.9) întocmit în cauză pe baza actelor contabile prezentate de părți, rezultă că recurenta reclamantă a achitat cu titlul de impozit pe dividendele distribuite persoanelor juridice nerezidente suma de .X. lei, cu .X. lei mai mult decât datora luând în

considerare Convențiile de evitare a dublei impuneri incidente, nereținându-se vreun impozit în plus în numele rezidenților și nesolicitându-se restituirea plății făcute în plus.

Prin urmare, soluția de anulare parțială a Deciziei nr..X./2010 și, corespunzător, a Deciziei nr.376/2011, apare ca fiind întemeiată, de vreme ce nu există justificare legală pentru perceperea de majorări de întârziere.

Ultima critică a recurenței se referă la aplicarea greșită a legii de către instanța de fond în ceea ce privește obligația de plată a sumei de .X. lei reprezentând cheltuieli de judecată.

Înalta Curte reține că, în conformitate cu art.274 din Codul de procedură civilă, „*Partea care cade în pretențiuni va fi obligată, la cerere, să plătească cheltuielile de judecată.*”

Judecătorii *nu* pot micșora cheltuielile de timbru, taxe de procedură și impozit proporțional, plata expertilor, despăgubirea martorilor, precum și orice alte cheltuieli pe care *partea care a câștigat va dovedi că le-a făcut.*

Judecătorii au însă dreptul să mărească sau să micșoreze onorariile avocaților, potrivit cu cele prevăzute în tabloul onorariilor minimale, ori de câte ori vor *constata motivat* că sunt nepotrivite de mici sau de mari, față de valoarea pricinii sau munca îndeplinită de avocat”.

Prin urmare, legiuitorul impune anumite condiții pentru obligarea unei părți din proces la restituirea cheltuielilor de judecată, respectiv să existe o cerere în acest sens a părții care a câștigat, iar existența, cuantumul și legătura acestor cheltuieli cu procesul să fie dovedite.

În cauză, recurenta pârâtă a fost obligată la restituirea a doar 10% din onorariul de avocat de .X. lei, iar din onorariul total de expert de .X. lei (care – potrivit art.274 alin.2 din Codul de procedură civilă – nici nu putea fi redus, dar soluția nu a fost atacată de recurenta reclamantă) recurenta pârâtă a fost obligată să restituie doar .X. lei.

Față de această împrejurare, precum și de faptul că prima instanță a motivat corespunzător acordarea procentului de 10% din suma plătită cu titlul de onorariu de avocat, Înalta Curte apreciază că nu se poate reține ca întemeiată nici critica privind acordarea unor cheltuieli excesive.

IV. Soluția instanței de recurs și temeiul juridic al acesteia

În baza dispozițiilor art.20 din Legea nr.554/2004 coroborate cu art. 312 alin. 1 raportat la art.304 pct.9 și art.304¹ Cod procedură civilă, Înalta Curte va menține ca legală și temeinică sentința instanței de fond, urmând să respingă ca nefondate recursurile declarate de reclamanta .X. S.A. și de pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală.

**PENTRU ACESTE MOTIVE,
ÎN NUMELE LEGII,
DECIDE:**

Respinge recursurile declarate de pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală și de reclamanta .X. S.A. împotriva Sentinței civile nr. .X. din 23 aprilie 2013 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal, ca nefondate.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică astăzi, 10 decembrie 2014.

PREȘEDINTE

.X.

JUDECĂTOR

.X.

JUDECĂTOR

.X.

MAGISTRAT ASISTENT

.X.